

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 106/2019-T**

**Tema: IRC - Preços de Transferência; *Soft law***

## **DECISÃO ARBITRAL**

### I – Relatório

1. No dia 15.02.2019, a Requerente, **A..., S.A.**, pessoa colectiva n.º ..., com sede na ...– Rua ..., ..., ...-... .., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação das liquidações adicionais de IRC n.ºs 2018 ... (2014) e 2018 ... (2015), de IVA n.ºs 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ... e 2018 ... (IVA Janeiro a Dezembro de 2014 e n.ºs 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ... e 2018 ... (IVA Janeiro a Dezembro de 2015), bem como das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2018 ... (IRC 2014), 2018 ... (IRC 2015), 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ... e 2018 ... (IVA Janeiro a Dezembro de 2014, e 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ... e 2018 ... (IVA Janeiro a Dezembro 2015) que originaram um valor total a pagar, juros incluídos, de € 376.432,48.

A Requerente alegando ter pago valor das liquidações peticiona, ainda, a condenação da Requerida ao respetivo reembolso, acrescido de juros indemnizatórios.

---

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foram designados os árbitros signatários para integrar o Tribunal Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo regulamentar.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 26.04.2019.

3. Em 3.06.2019, por despacho do Exmo. Sr. Subdiretor-Geral com competências delegadas na área do IVA, Dr. B..., proferido a 03/06/2019, foram revogados os atos de liquidação de IVA impugnados nos presentes autos, o que a Requerida deu conhecimento por requerimento de 5.06.2019.

Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, no que respeita a IRC, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. A requerente dedica-se à comercialização de matérias-primas para a indústria de plásticos e afins.
- b. A atividade da requerente é desenvolvida no seio do grupo multinacional em que se insere (Grupo C...), sendo, atualmente e desde 2015, detida pela D..., com sede na Bélgica, embora já anteriormente integrasse o referido grupo na medida em que era detida desde 2003 pela E... SL.
- c. Assim, atento o seu papel no seio do Grupo internacional em que se insere, a requerente realiza as seguintes operações intra-grupo: (i) a atividade de distribuição de risco limitado/DRL (que é a sua atividade principal, e (ii) a execução de compra de mercadoria para o Grupo C... (de carácter residual).

- 
- d. Nesta segunda atividade de carácter residual, em termos de circuito de faturação, o fornecedor internacional vende à requerente e esta revende de imediato (antes mesmo, ou logo que, rececionada a mercadoria) pelo mesmo valor à F... SA (regime de *flash title*, titularidade relâmpago), transferindo o risco e a propriedade dos bens imediatamente para aquela sociedade, não assumindo qualquer risco de inventário.
- e. Na sua atividade como DRL, a requerente vende os produtos do Grupo aos clientes portugueses, sendo a sua remuneração calculada com base num preço de compra da mercadoria à empresa do grupo “F...SA” (“F...”), inferior ao preço real de revenda no montante necessário para gerar uma margem que permita cobrir as despesas operacionais e gerar um lucro.
- f. A Inspeção não procedeu a correções à margem de lucro assegurada à requerente dentro do Grupo C..., conseguida via combinação de fatores, entre os quais: assunção de encargos com armazenagem em Portugal pela F... (o que é coerente com o facto de ser esta a proprietária do inventário/stock), e diferença entre o preço (mais baixo) pelo qual a F... vende a mercadoria à requerente e o preço (mais alto) pelo qual esta o revende ao cliente final.
- g. Mas entendeu a AT que aquelas compras para o Grupo C... (para a F...) feitas pela requerente a fornecedores deveriam ser objeto de uma determinação específica e adicional das condições de plena concorrência.
- h. A AT reconhece, que não faz ideia que remuneração uma entidade independente quereria auferir para realizar as tarefas de compra (183 ordens de compra em 2014, e 213 ordens em 2015, mas ainda assim avança com a aplicação de uma remuneração, calculada com base na aplicação da percentagem de 5%, ao valor das ordens de compra louvando-se em orientações da OCDE e da União Europeia (*soft law*) que, diz, a autorizam a prescindir da busca do que teria sido uma margem de plena concorrência, em benefício da aplicação de uma margem entre 3% e 10%.

- i. A AT não apresenta qualquer justificação para o valor dos custos dos serviços administrativos de compra, de baixo valor mas é a Requerida quem tem de fundamentar a metodologia de determinação do preço (remuneração) de plena concorrência que entendeu adoptar, pois nesta matéria relevam as exigências de fundamentação dos atos tributários, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária.
- j. No caso concreto a AT não logrou demonstrar o preço de plena concorrência a que diz ter chegado, violando, por isso (vício de falta ou insuficiência da fundamentação), o disposto no artigo 77.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, no artigo 63.º do Código do IRC, e no artigo 9.º, n.º 1, da Convenção contra a Dupla Tributação Celebrada entre Portugal e o Luxemburgo.

Sem conceder,

- k. É um absurdo, a AT pretender remuneração de cerca de € 1.800 por cada ordem de compra a fornecedor, executada pela requerente. Essa não é certamente a remuneração de plena concorrência para o “serviço de baixo valor acrescentado” (reconhecido pela AT como tal) de colocar ordens de compra juntos de fornecedores escolhidos pela F... .
- l. O valor das mercadorias compradas em benefício do (para o) Grupo C... / F..., não tem nada que ver com o custo (e respectiva margem sobre o mesmo) do serviço administrativo de baixo valor acrescentado de executar essas compras para o Grupo C... tendo a AT incorrido em erro grosseiro nos pressupostos de facto (erro no que respeita ao custo de produção do serviço) o que teve por consequência a determinação de uma remuneração que nada tem que ver com a remuneração de plena concorrência, tendo a AT inflacionado de forma absurda o valor da remuneração por si imputada à requerente e por si, AT, sujeita a IRC.

- 
- m. Se por absurdo fosse aquela a remuneração que uma entidade agindo com independência lhe exigisse pela tarefa de executar as cerca de 200 ordens de compra por ano, a F... (ou mais latamente o Grupo C...) teria como alternativa realista (que certamente usaria) contratar ela própria uma pessoa para o efeito, a quem ainda sobriaria tempo para outras tarefas, por uma fração (custo mensal de gabinete para trabalhar incluído) do valor que a AT pretende impôr.
- n. Ademais, no caso concreto da requerente, e nos termos da documentação que foi disponibilizada à AT no decurso do procedimento inspectivo, é possível concluir que as tarefas de *procurement* e de logística locais (cujo custo é redebitado a, e por conseguinte suportado por, F...) prestadas pela requerente, não se dissociam da sua actividade principal de distribuição (e que constitui o *core business* da requerente) enquanto Distribuidor de Risco Limitado local do Grupo, pois a sua natureza é meramente acessória face à actividade principal assumida pela requerente.
- o. Nesta medida, entende a requerente que, sendo indissociáveis as actividades de distribuição de risco limitado e de *procurement* e logística locais (cujos custos são inteiramente debitados à F...), deverá conclui-se que esta última actividade, por inerente à primeira, não é susceptível de ser remunerada separadamente.
- p. Perante este modo global de garantir o princípio da plena concorrência, no qual a AT, não foi capaz de oferecer alternativa capaz, não faz sentido pegar numa pequena parcela de actividade da requerente (execução para o Grupo de compras a fornecedores) e determinar à parte e adicionalmente uma remuneração de plena concorrência para as mesmas pois isso redundaria numa duplicação de remunerações: a global, e, depois, uma ou várias, sectoriais.
- q. A duplicação resulta ainda de um segundo factor: a AT imputa uma remuneração ao serviço de compra a fornecedores, tomando como base de cálculo da margem o valor das próprias mercadorias, esquecendo-se que parte dessas mercadorias é recomprada

---

pela Requerente ao Grupo C... para revenda a clientes finais e, então sim com propriedade, tem uma margem de lucro na revenda.

- r. Violou, pois, a AT, e, em particular, a Inspeção Tributária, o disposto nos artigos 63.º, n.º 1, e n.º 3, alínea a), *in fine*, do Código do IRC, , 1.º, n.º 1, e 8.º, n.º 1, e 12.º, n.º 4, da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, e das normas internacionais em matéria de preços de transferência, incluindo o artigo 9.º, n.º 1, da Convenção contra a Dupla Tributação Celebrada entre Portugal e o Luxemburgo.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, no que respeita a IRC, em síntese, com os fundamentos seguintes:

- a. Atenta a análise das declarações prestadas pelo Sujeito Passivo e a análise de evolução das demonstrações financeiras da Requerente, os Serviços inspetivos identificaram três operações intragrupo enquadráveis como operações realizadas ao abrigo das relações especiais - designadas operações Vinculadas nos termos do n.º 3 do artigo 1º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro de 2001: Atividade de distribuição, Atividade de Compra e Outros rendimentos.
- b. Para cada uma destas atividades vinculadas os Serviços inspetivos solicitaram a comprovação, nos termos definidos no normativo mencionado supra, da prática de preços de plena concorrência para as atividades identificadas mas dos elementos e explicações apresentadas na decorrência de várias notificações efetuadas ao Sujeito Passivo, verificaram os Serviços que este não cumpre as obrigações relativas à documentação a constar do dossier de preços de transferência (DPT), limitando-se a apresentar documentos de cariz meramente expositivos, sendo omissos relativamente à informação e documentação considerada relevante e obrigatória nos termos do disposto

- 
- no n.º 6 do artigo 63º do CIRC e artigos 13º e seguintes da Portaria relativa aos preços de transferência.
- c. Em conclusão, da análise efetuada à globalidade das operações vinculadas, os Serviços inspetivos concluíram estar-se perante situações suscetíveis de implicar correções ao lucro tributável declarado;
  - d. Porém, para os períodos em análise, relativamente à atividade de distribuição e aos "outros rendimentos", perante as dificuldades da AT em promover a comparabilidade das condições das operações entre as entidades relacionadas em causa com as condições de operações semelhantes realizadas entre entidades independentes (por falta de seleção de entidades e de operações comparáveis) e, por conseguinte, em determinar o método mais adequado para efeitos de cálculo de um novo preço de transferência, não foi proposto ajustamento.
  - e. Foi decidido efetuar apenas a correção à matéria tributável em consequência dos ajustamentos resultantes da falta de aplicação de uma margem de lucro às prestações de serviços administrativos realizadas pelo sujeito passivo, no âmbito da atividade de compra), na medida em que, para esta categoria de prestação de serviços de baixo valor acrescentado está previsto, na doutrina emanada pela OCDE na matéria e nas orientações provindas dos trabalhos publicados pela União Europeia através da Comissão, a aplicação de uma margem fixa sem ser necessário efetuar qualquer estudo de benchmarking.
  - f. Atentas as declarações do Requerente, os Serviços inspetivos concluíram que no tocante à atividade de compra de mercadoria aos fornecedores para posterior venda à F... se está perante prestações de serviços intragrupo, e em particular prestações de serviços intragrupo de baixo valor acrescentado (*"Low Value Adding Intra-Group Services"*).

- g. Para efeitos de quantificação do preço de plena concorrência, os serviços inspetivos socorreram-se das diretrizes emanadas pela OCDE e pela Comissão Europeia e em particular nas que dispõem sobre este tipo de Serviços;
- h. Foram seguidas as recomendações da OCDE contidas no documento publicado em 2010 sob o título «Diretrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais», em especial o contido no seu capítulo VII onde são tecidas considerações sobre os bens incorpóreos e serviços.
- i. Referiram os Serviços:
- «Relativamente às prestações de serviços intragrupo de baixo valor acrescentado "low value-adding intra-group services", defendia-se a aplicação de uma margem de lucro de cerca de 3% a 10% por norma de 5%, conforme se retira do parágrafo 63, incluído no ponto 7.7.2. Mark Up considerations do relatório publicado, em 2010, pela Comissão Europeia "EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM JTPF REPORT: GUIDELINES ON LOW VALUE ADDING INTRA-GROUP SERVICES(...)».*
- «O sujeito passivo para prestar estes serviços de cariz administrativo à F..., necessitou de suportar outros gastos, no entanto, é inviável à AT proceder à inventariação dos mesmos de forma exacta.*
- Por conseguinte, decidiu considerar apenas como gasto associado o valor anual das compras de mercadorias efetuadas e posteriormente refaturadas à F..., pelo mesmo valor».*
- j. O princípio da independência (*arm's-length principle*), acolhido no nosso ordenamento jurídico, no que ao IRC respeita, no artigo 63º do CIRC e através da Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, confere às autoridades fiscais o poder de efetuar correções, caso as condições praticadas nas transações entre empresas relacionadas não sejam idênticas às que seriam praticadas entre empresas independentes.

- k. Face à abordagem simplificada proposta para a prestação de serviços em causa, a determinação dos preços de transferência é feita recorrendo a um mecanismo simplificado, através da aplicação de uma margem de lucro de 5% dos custos determinados, conforme indica o subponto 7.61 do ponto D.2.4 – Profit Mark-up do Capítulo VII das Directrizes sobre Preços de transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais da OCDE, com a nova redacção atribuída pelo relatório “Aligning Transfer Pricing Outcomes With Value Creation, Actions 8 10 – 2015 Final Reports”.
- l. Atento o vertido no RIT, verifica-se que a Administração Tributária atendeu aos requisitos de fundamentação estatuídos na lei e, também aos especiais, previstos no normativo supra referido.
- m. Desde logo e conforme consta do RIT, a AT considera que o valor dos custos dos serviços administrativos de compra, de baixo valor acrescentado, aqui em causa, seria o próprio valor das ordens de encomenda, seria o valor das mercadorias compradas, pois este é o único custo conhecido e quantificável.
- n. Assim, para tomar como base de incidência a aplicar a percentagem de 5%, o valor das compras efetuadas, os SIT justificaram que a referida margem seria de aplicar ao valor dos custos anuais incorridos para a realização deste serviço, no entanto, não sendo possível calculá-los com rigor e sendo o valor das compras o único valor conhecido e quantificável, pese embora inferior, seria este o utilizado como base de cálculo (o que beneficiou a Requerente).
- o. Neste seguimento, e perante as características da atividade de compra descritas, os SIT socorreram-se das orientações emanadas pela OCDE e pela Comissão Europeia para classificar esta atividade como uma prestação de serviços intragrupo de baixo valor acrescentado, classificação que a Requerente não contesta.

- p. Sendo que, para tais prestações de serviços as próprias orientações da OCDE referiam que nestes casos a experiência mostra que as margens normalmente acordadas se situam no intervalo de 3% a 10%, fixando-se geralmente em 5%.
- q. E relativamente à alegação que a remuneração das operações de compra já está contida na margem definida de 1,9% importa referir que, em sede inspetiva, foi a própria Requerente que mencionou que não havia sido definida qualquer remuneração para esta atividade.
- r. Acresce que também com relação à própria remuneração de 1,9% a Requerente não logrou demonstrar em que medida se tratava de uma remuneração de plena concorrência, não obstante os Serviços não terem procedido aqui a qualquer ajuste (por dificuldade da AT em promover a comparabilidade da atividade de distribuição e dos "outros rendimentos,) circunstância que no que toca à atividade de compra, foi ultrapassada por força da aplicação das orientações emanadas pela OCDE no tocante às prestação de serviços intragrupo de baixo valor acrescentado.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma.

As partes apresentaram alegações escritas, nas quais, no essencial, mantiveram as posições já expostas em sede de petição inicial e de resposta.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

Relativamente aos atos de liquidação de IVA e juros compensatórios associados incluídos no objeto do pedido de pronúncia arbitral, resulta dos autos que, na pendência destes, foram tais

atos revogados por despacho do Diretor Geral da AT de 3-6-2019, conforme requerimento apresentado em 9-7-2019, com cópia daquele despacho.

Assim e na sequência do despacho do Presidente deste Tribunal de 26-7-2019 (ponto I), a lide ficou, nessa parte, desprovida de objeto e, conseqüentemente, será, a final, declarada extinta nessa parte.

7. Cumpre solucionar então as seguintes questões:

- a) Ilegalidade das liquidações de IRC por vício de violação de lei.
- b) Ilegalidade das liquidações de IRC por vício de fundamentação insuficiente legalmente equiparado a falta de fundamentação.

## **II – Fundamentação**

### **Os factos**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A requerente dedica-se à comercialização de matérias-primas para a indústria de plásticos e afins.
- b. A atividade da requerente é desenvolvida no seio do grupo multinacional em que se insere (Grupo C...), sendo, atualmente e desde 2015, detida pela D..., com sede na Bélgica, embora já anteriormente integrasse o referido grupo na medida em que era detida desde 2003 pela E... SL.
- c. No âmbito da estratégia de negócio do Grupo C..., foi implementado o modelo de gestão Matrix, nos termos do qual foram atribuídas à requerente funções de distribuição de risco limitado (DRL), com responsabilidades ao nível da distribuição dos produtos no mercado português bem como atividades de gestão e processamento de encomendas de produtos a distribuir pelas entidades DRL do grupo C... .

- d. De acordo com o referido modelo comercial e de distribuição, a F... é a proprietária do inventário que, está fisicamente, situado no armazém da A... PT, que é igualmente a dona do armazém em Portugal.
- e. A Requerente realiza as seguintes operações intra-grupo: (i) a atividade de distribuição de risco limitado/DRL, que é a sua atividade principal e (ii) a execução de compra de mercadoria para o Grupo C... .
- f. Na sua atividade como DRL, a requerente vende os produtos do Grupo aos clientes portugueses, sendo a sua remuneração calculada com base num preço de compra da mercadoria à empresa do grupo “F...SA” (“F...”), inferior ao preço real de revenda no montante necessário para gerar uma margem que permita cobrir as despesas operacionais e gerar um lucro igual a uma margem de 1,9% na sua atividade de distribuição de risco limitado.
- g. Para garantir esta remuneração para além da diferença entre o preço de compra e o preço de revenda da mercadoria, concorre ainda o débito pela requerente à F... (F...) de alguns custos operacionais, *maxime* despesas de logística/com armazenagem.
- h. No âmbito das funções de execução de compra de mercadoria para o Grupo C..., em termos de circuito de faturação, o fornecedor vende à requerente e esta revende de imediato pelo mesmo valor à F... .
- i. A requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária aos exercícios de 2014 e 2015 promovido pelos serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., nos termos da Ordem de Serviço N° OI2017..., constando do respetivo do RIT, além do mais, o seguinte:

### II.3.4 Enquadramento da empresa no Grupo C...

O Grupo A...<sup>1</sup> foi fundado em outubro de 2002 na Bélgica para distribuir polímeros para os principais produtores de polímeros em toda a Europa. Entretanto, o Grupo A... cresceu para um dos maiores distribuidores de polímeros pan-europeus. A D... (no qual está integrado e E... ) opera como subsidiária da C... SA.

O propósito da aquisição da A... pela E... SL e a sua integração no Grupo C...<sup>2</sup> foi a distribuição de matérias-primas de plástico no mercado português, tornando-se, um dos principais fornecedores neste mercado.

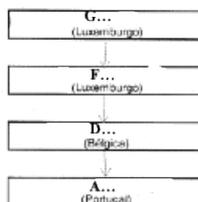
O Grupo C... é líder global na distribuição, revenda e composição de polímeros de plástico, plástico e borracha e o A... Group comercializa todos os compostos C...

Em relação à **estrutura jurídica do grupo**, foi disponibilizada pelo sujeito passivo, a estrutura acionista descrita na figura abaixo (quadro n.º 8), sendo que, **todas as participações são participações de 100%, excepto a participação da F... SA no grupo D..., que detém uma participação de 99,9%:**

<sup>1</sup> A informação relativa ao Grupo A... foi recolhida na Internet, através dos motores de busca Google e Bing.

<sup>2</sup> A informação relativa ao Grupo C... foi recolhida na Internet, através dos motores de busca Google e Bing.

Quadro n.º 8



Em termos de contexto económico em Portugal, constatou-se que, foram introduzidas no circuito Português, pelo menos, duas empresas do Grupo C... , as abaixo identificadas no quadro n.º 9 e, cujos elementos associados, foram recolhidos do sistema informático da AT, sendo que, ambas não têm representante fiscal em Portugal:

Designação Social		MFC	Natureza Jurídica	Data início de actividade	SEC	Regime	Nº
H...		2		11-10-2009	Emp. Gen. - Não Duple	Mensal	30000 - Act. Mtd. deficias
F...		2		21-09-2011	Emp. Gen. - Não Duple	Mensal	148750 - Comércio por grosso de prod. químicos

A H... r tem domicílio fiscal na ... Bélgica

A F... SA tem domicílio fiscal no ... Luxemburgo.

### II.3.5 Enquadramento das operações vinculadas – Modelo Matrix<sup>3</sup>

#### II.3.5.1 Análise funcional da empresa

##### A) Pelo sujeito passivo<sup>4</sup>

Em 2010, a gerência do grupo C... decidiu introduzir o "modelo Matrix", um novo modelo empresarial no âmbito do seu ramo europeu de revenda e distribuição, tendo sido implementado de forma gradual a partir de 2011.

<sup>3</sup> Operações realizadas entre Entidades Relacionadas

<sup>4</sup> A informação constante deste artigo tem por base informação retirada do documento relativo aos preços de transferência, entregue pelo sujeito passivo no âmbito de primeira notificação pessoal efetuada.

O objetivo deste modelo era aumentar a eficiência operacional e a transparência através da centralização de determinadas funções chave e de riscos relacionados com o ramo europeu de revenda e distribuição na F... SA (doravante também designada por F...) e da simplificação das operações interempresariais.

Segundo este modelo, as entidades de distribuição local (doravante também designada por DRL) realizam primordialmente as funções de distribuição de risco limitado e, conforme seja necessário, para coordenar e manter relações com os fornecedores locais ou instalações de produção locais de fornecedores globais, algumas atividades de gestão e processamento de encomendas realizadas com o aprovisionamento dos produtos a distribuir pelas entidades DRL do grupo C...

De acordo com este modelo:

- A F... SA, é considerada a responsável principal dado que desempenha a maioria das funções principais consideradas essenciais, sendo, a gestão centralizada (incluindo o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial e das funções da sede europeia) e a coordenação centralizada da gestão da cadeia de fornecimento (gestão do stock e funções de compra e logística centralizadas);
- A F... é a proprietária do inventário que, está fisicamente, situado no armazém da A..., que é a dona do armazém, sendo gerido por esta, contudo, os custos de

gestão do armazém acabam por ser suportados pela F... SA, assim como, os custos relativos ao inventário. Os custos do transporte das mercadorias são faturados pela Entidade transportadora à F... SA;

A A... é responsável por desempenhar as atividades gerais e administrativas necessárias para as operações quotidianas, a título exemplificativo, a contabilidade, o TI, back-office;

A A..., na qualidade de entidade de distribuição local, está sujeita à estratégia comercial geral do grupo Ultrapolymers, que passa por ser um canal de vendas preferencial para um número limitado de fornecedores estratégico, distribuindo, preferencialmente produtos da I..., J..., K... e L..., oferecendo, assim uma grande variedade de plásticos e borrachas, incluindo, entre outros plásticos de utilidades, plásticos de engenharia e borrachas;

(...)

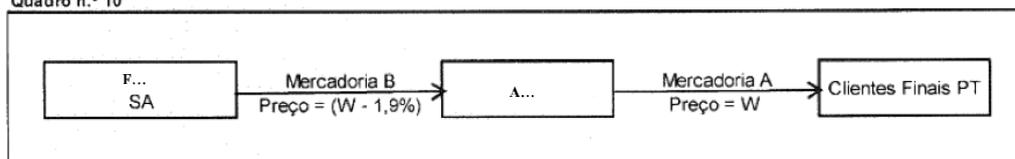
De um modo geral, o impacto da implementação da Matriz na ótica do cliente e do fornecedor é considerado mínimo, uma vez que a relação contratual jurídica com os clientes e os fornecedores mantém-se inalterada. Os clientes portugueses continuam a efetuar as respectivas encomendas com a A... PT. A implementação do modelo resultou em benefícios económicos e operacionais substanciais, já que os processos foram otimizados, tendo-se alcançado melhorias na eficiência e um aumento do controlo dos stocks e das margens.

(...)

- A A... funciona como um DRL. A principal operação intragrupo é a atividade de distribuição de risco limitado, através da qual, a A... vende os produtos do Grupo aos clientes portugueses, sendo que, a outra operação intragrupo é a actividade de compra, através da qual, compra produtos aos fornecedores e vende-os à F... SA, conforme os elementos constantes dos quadros n.º 10 e n.º 11, ilustrativos do *modus operandi*:

- **Actividade de distribuição de risco limitado (operação 1 – O1)**

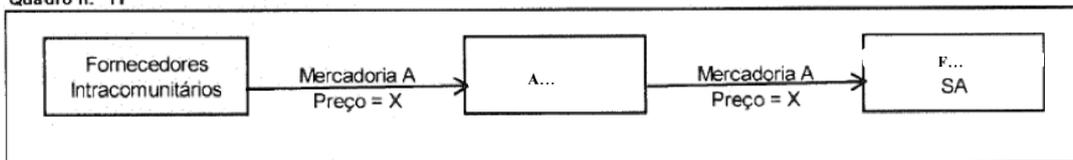
Quadro n.º 10



Nesta operação, a remuneração da A... é calculada com base num preço de revenda real subtraído de uma margem que cobre as despesas operacionais e o lucro. O preço desta transferência é baseado na definição de uma **margem de exploração** que esteja em conformidade com as margens de exploração ganhas por LRDs de terceiros pan-europeus independentes, neste caso, **1,9%**;

- **Actividade de compra (operação 2 – O2)**

Quadro n.º 11



No mesmo dia, em que a A... PT recebe a fatura do fornecedor, procede à sua faturação à F... SA. **Ambas as faturas refletem o mesmo preço de compra, já que não é cobrada qualquer margem por parte da A... à F... SA.**

De um modo geral, o impacto da implementação da Matriz na ótica do cliente e do fornecedor é considerado mínimo, uma vez que a relação contratual jurídica com os clientes e os fornecedores mantém-se inalterada. Os clientes portugueses continuam a efetuar as respectivas encomendas com a A... PT. A implementação do modelo resultou em benefícios económicos e operacionais substanciais, já que os processos foram otimizados, tendo-se alcançado melhorias na eficiência e um aumento do controlo dos stocks e das margens.

(...)

### III.2 Análise crítica à globalidade das operações vinculadas

É inequívoco que as operações vinculadas referidas ao longo deste relatório têm um impacto deveras significativo na estrutura de resultados da [redacted] A... PT, com a sujeição desta entidade ao modelo empresarial matrix, utilizado no ramo europeu de revenda e distribuição do grupo [redacted] c...

Atendendo ao exposto ao longo deste relatório, a Administração Tributária (AT) estaria em condições de discutir, nomeadamente, os seguintes pontos:

- Quais foram efetivamente os benefícios trazidos para a esfera da [redacted] A... com a introdução do modelo Matrix?
- O exercício da determinação do "preço de transferência" estabelecido nas relações comerciais entre as duas entidades ao abrigo do modelo matrix;
- Por conseguinte, os critérios subjacentes às margens de lucro determinadas para a actividade de distribuição;
- E, a falta de aplicação de uma margem na actividade de compra (i.e., a falta de remuneração da prestação de serviços intragrupo de baixo valor acrescentado efetuada pela [redacted] A... à P... SA);

---

A AT, deparou-se assim, com situações susceptíveis de correção ao lucro tributável declarado pela A... , decorrentes da apreciação feita às várias operações vinculadas.

Porém, para os períodos em análise, relativamente à actividade de distribuição (O1) e aos "outros rendimentos", perante as dificuldades da AT em promover a comparabilidade das condições das operações entre as entidades relacionadas em causa com as condições de operações semelhantes realizadas entre entidades independentes (por falta de seleção de entidades e de operações comparáveis) e, por conseguinte, em determinar o método mais adequado para efeitos de cálculo de um novo preço de transferência, não será proposto ajustamento.

Nesse sentido, considerou a Administração Tributária efetuar apenas a correção à matéria tributável em consequência dos ajustamentos resultantes da falta de aplicação de uma margem de lucro às prestações de serviços administrativos realizadas pelo sujeito passivo, no âmbito da atividade de compra (O2), na medida em que, para esta categoria de prestação de serviços de baixo valor

acrescentado, está previsto a aplicação de uma margem fixa sem ser necessário efetuar qualquer estudo de benchmarking, conforme adiante explanado.

Vejamos:

- I. a A... presta serviços administrativos, associados à aquisição de mercadorias aos fornecedores comunitários, sem qualquer retribuição, alegando, que pode ser considerada uma entidade de suporte de compra administrativa;
- II. estas prestações de serviços, afigura-se-nos como prestações de serviços intra-grupo de baixo valor acrescentado fornecidos pela A... à F... SA;
- III. a A... caso, efetuasse a mesma prestação de serviços a uma entidade independente, concerteza, aplicaria ao preço estipulado uma margem de lucro, até porque, como sabemos, na determinação do preço de um bem ou serviço, uma das variáveis é a margem;
- IV. isto significa, que o preço praticável deveria ser aquele que, em circunstâncias comparáveis, seria praticado e aceite por entidades independentes;
- V. estas operações não deveriam estar sujeitas a um tratamento fiscal diferente do das operações comparáveis entre empresas independentes, simplesmente pelo facto das empresas em causa, serem empresas relacionadas;
- VI. para a AT é desconhecido o valor dessa margem praticada em operações comparáveis realizadas entre entidades independentes, ou seja, quanto uma empresa independente estaria disposta a pagar a outra empresa independente para efetuar essa actividade; ou, ainda se ela própria a teria executado internamente;
- VII. temos uma convicção, entre entidades independentes seria aplicada uma margem de lucro.

Em face do descrito, temos de ter sempre presente, duas circunstâncias maiores: o grau de dependência existente entre as partes envolvidas e a gratuidade estabelecida para aquela prestação de serviços.

Perante tal factualidade, afigura-se-nos que se deve aplicar o disposto no n.º 1 do artigo 63º do CIRC que permite à AT efetuar as correções necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que esteja perante as seguintes condições:

- 1) Existência de relações especiais
- 2) Definição de condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre entidades independentes
- 3) Apuramento de um lucro diferente do que se apuraria se não ocorressem tais relações especiais.

Face ao exposto, à que definir o método a utilizar pela AT, sabendo que, o legislador português admite a utilização de métodos distintos das soluções padronizadas, conforme dispõe a al. b) do n.º 4 do art. 63º do CIRC.

Conforme já referido anteriormente, as directrizes emanadas pela OCDE são vistas como um elemento técnico-doutrinal importante quando se analisam preços de transferência.

Aproveitando esta prerrogativa do legislador e sendo a lei interna à data omissa sobre os termos exactos da quantificação deste ajustamento (margem aplicada a prestações de serviços intragrupo de baixo valor acrescentado), afigura-se-nos que a sua concretização, poderá ser feita com base na doutrina emanada pela OCDE, concomitante, com as orientações providas dos trabalhos publicados pela União Europeia através da Comissão<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> A União Europeia, através da Comissão Europeia, como seu órgão executivo, tem procedido à elaboração de variados estudos e desenvolvido vários mecanismos legais com intenção de encontrar uma solução que tenda a resolver, ou pelo menos diminuir, toda a problemática jurídico-fiscal havida em redor dos Preços de Transferência.

São diversas as formas que a União Europeia, através deste órgão tem promovido: O Fórum Conjunto em Matéria de Preços de Transferência, O Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas; As Directrizes relativas aos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência (APP) na União Europeia; • A Documentação dos Preços de Transferência da União Europeia – DPT UE;

Dando especial relevo, ao Fórum Conjunto da UE, criado pela CE, em outubro de 2002, constituído por um conjunto de peritos com o objetivo de encontrar soluções para os problemas decorrentes da aplicação do princípio de plena concorrência no mercado único europeu. Este Fórum, tem como principais objetivos:

Identificar e debater questões de preços de transferência que constituam obstáculos às transações transfronteiriças na União Europeia; Prestar aconselhamento técnico à CE sobre esta matéria; Propor soluções práticas, compatíveis com as linhas orientadoras da OCDE, perspetivando uma crescente uniformização das regras de preços de transferência na UE; Reduzir os custos associados ao cumprimento das disposições fiscais relacionadas com o tema.

### III.3 Correção relativa à Prestação de serviços administrativos: actividade de compra (O2)

Com efeito, o papel predominante da OCDE<sup>18</sup>, nesta temática, permite aos Estados, através do acervo de recomendações e trabalhos de investigação, proceder à disciplina dos preços de transferência de um modo mais esclarecido e uniforme.

No caso específico da temática da prestação de serviços intragrupo de baixo valor acrescentado, a OCDE publicou em 2010, as *Directrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais*, tendo dedicado o seu capítulo VII a tecer considerações sobre os bens incorpóreos e serviços.

Relativamente às **prestações de serviços intragrupo de baixo valor acrescentado** "low value-adding intra-group services", defendia-se a aplicação de uma margem de lucro de cerca de 3% a 10% por norma de 5%, conforme se retira do parágrafo 63, incluído no ponto 7.7.2. **Mark Up considerations** do relatório publicado, em 2010, pela Comissão Europeia "EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM JTPF REPORT: GUIDELINES ON LOW VALUE ADDING INTRA-GROUP SERVICES" que determina:

*"63. In cases where it is appropriate to use a mark up, this will normally be modest and experience shows that typically agreed mark ups fall within a range of 3-10%, often around 5%. However that statement is subject to the facts and circumstances that may support a different mark up."*

<sup>18</sup> A OCDE através do Comité para os Assuntos Fiscais, encontrando-se numa situação privilegiada, por agregar 34 países, para dirigir recomendações às Administrações Fiscais e, bem assim, às empresas, tem incentivado a adopção de princípios internacionais comuns de tributação, em especial em matéria de preços de transferência.

Esta influência tem sido, sobretudo, veiculada por via da elaboração de relatórios e de directrizes neste campo, com recomendações a adoptar.

Em 1995 foi publicada a primeira versão das *Directrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais*. Desde a sua publicação estas directrizes foram complementadas por quatro relatórios, um dos quais, em 1996 que versou sobre bens incorpóreos e serviços, situação da qual resultou a sua última versão integral publicada em 2010 (dedicando o capítulo VII a tecer considerações sobre bens incorpóreos e serviços).

Reconhecendo que a erosão das bases tributárias e transferência de lucros constitui um grave risco à receita, soberania e equidade fiscais dos países, a OCDE, em 2013, publicou um novo relatório intitulado "Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros".

No seguimento do proposto neste relatório, em 2014, foi publicado o "Plano de Acção para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros". No tocante aos preços de transferência este Plano de Acção prevê as Acções 8,9,10 – "garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor".

Foi nesse sentido que, em 2015, a OCDE publicou mais um relatório, resultado do trabalho sobre aquelas Acções, intitulado *Aligning Transfer Pricing Outcomes With Value Creation, Actions 8 10 – 2015 Final Reports*. Este relatório operou alterações às Directrizes publicadas em 2010 e, concretamente, o capítulo VII, relativo às considerações especiais no âmbito dos serviços intragrupo foi substituído.

Como reforço ao anteriormente defendido, o conteúdo do capítulo VII das *Directrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais da OCDE*, com a nova redação atribuída pelo relatório *“Aligning Transfer Pricing Outcomes With Value Creation, Actions 8 10 – 2015 Final Reports”*, fornece orientação especialmente concebida para a determinação das condições de plena concorrência nas transações que correspondem a prestações de serviços intragrupo. As alterações introduzidas pelo relatório referido a este capítulo e tiveram o objectivo de criar uma abordagem simplificada para os *low value-adding intra group services*.

Por conseguinte, para efeitos da determinação dos preços de transferência para as transações que envolvam a prestação de uma categoria particular de serviços - *low value-adding intra group services*, a OCDE propõe a adopção de um mecanismo simplificado baseado na proposição de que todos os serviços de baixo valor acrescentado ocorridos para o apoio ao negócio dos membros do grupo multinacional devem ser alocados a esses membros. Desta forma consegue-se uma redução do esforço a demonstrar que os preços cobrados são preços de concorrência e, para tal, ao determinar os preços de plena concorrência para este tipo de serviços intra-grupo, o prestador dos serviços, **deve aplicar uma margem de lucro (profit mark-up) de 5% dos custos determinados**, conforme indica o **subponto 7.61 do ponto D.2.4 – Profit Mark-up, do capítulo VII: Intra-group services**:

*“7.61 ....The same mark-up shall be utilised for all low value-adding services irrespective of the categories of services. The mark-up shall be equal to 5% of the relevant cost as determined in Section D.2.2. The mark-up under the simplified approach does not need to be justified by a benchmarking study. The same mark-up may be applied to low value-adding intra group services performed by one group member solely on behalf of one other group member...”*.

Face ao exposto, e tendo os serviços de inspeção caracterizado as **prestações de serviços administrativos mínimos de suporte de compras realizadas pela** A... em benefício da F... SA, como uma categoria particular de serviços, **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTRA-GRUPO DE BAIXO VALOR ACRESCENTADO – LOW VALUE ADDING INTRA-GROUP SERVICES**, conforme exposto no ponto III.1.2.4 **Prestação de serviço Intra-grupo de Baixo Valor Acrescentado do presente relatório**, foi esta a opção que se afigurou à AT, perante os dados disponíveis, como a solução susceptível de fornecer resultados mais conformes com o princípio de plena concorrência (solução quantitativa equilibrada e justa) tendo em linha de conta os factos e circunstâncias do caso concreto e as limitações do estudo da comparabilidade explícitas no presente relatório.

### III.3 1. Em sede de IRC

Na medida que é inquestionável, conforme se expôs nos pontos anteriores do presente capítulo, a existência de relações especiais com uma entidade não residente, que levaram a apurar um resultado fiscal distinto do que se apuraria na ausência dessas relações, na medida em que foram praticados preços inferiores aos praticados com entidades independentes, em operações comparáveis, e não

A...

Página 80/107

ORDENS DE SERVIÇO N.º O/2017 E O/2017

tendo o contribuinte efetuado qualquer ajustamento ao seu Lucro Tributável na sua Declaração de Rendimentos – Modelo 22, nos anos de 2014 e 2015, a que estava obrigado por força do n.º 8 do art. 63.º do Código do IRC, procede-se à devida correção nos termos do disposto pelo art. 63.º do Código do IRC e o n.º 1 do art. 3.º da Portaria 1446-C/2001.

#### **A. Critério Utilizado**

A correção a efetuar assenta na consideração de, estando perante prestações de serviço intragrupo de baixo valor, aplicar-se-à a margem de 5% ao valor dos gastos incorridos associados à actividade de compra e conhecidos pela AT<sup>19</sup>, ou seja, iremos efetuar a correção utilizando as directrizes emanadas pela OCDE em conjunto com as orientações publicadas pela Comissão Europeia.

#### **B. Quantificação das Correções ao Lucro Tributável**

Em resultado das deficiências detectadas procede-se à quantificação dos ajustamentos correspondentes ao desvio praticado na observância do princípio da plena concorrência.

As correções propostas foram obtidas em resultado da aplicação de uma margem de 5% ao valor anual dos custos determinados, no caso em apreço, ao valor anual das compras de mercadorias efetuadas e posteriormente refaturadas à F... pelo sujeito passivo (transacções nas quais não considera remuneração pelo serviço prestado). Os gastos incorridos para a realização deste serviço serão superiores aos apurados, contudo face à impossibilidade de os calcular com rigor, utilizamos apenas o custo das compras.

Da aplicação do critério acima explanado resulta a seguinte correção aos rendimentos declarados pelo sujeito passivo nos períodos de 2014 e 2015, para efeitos do IRC, conforme quadro n.º 23:

Quadro n.º 23 Unidade: €

Descrição	2014	2015
Gasto (1)	6.610.380,62	7.749.989,87
Taxa aplicada 5% (2)	5,00%	5,00%
Correção: Remuneração da PS (3) = (1)*(2)	330.519,03	387.499,49

<sup>19</sup> O sujeito passivo para prestar estes serviços de cariz administrativo à P... SA, necessitou de suportar outros gastos, no entanto, é inviável à AT proceder à inventariação dos mesmos de forma exacta. Por conseguinte, decidiu considerar apenas como gasto associado o valor anual das compras de mercadorias efetuadas e posteriormente refaturadas à P... SA, pelo mesmo valor.

**2014:** "611 – Custo Mercad. Vendidas: € 6.610.380,62); **2015:** "611 – Custo Mercad. Vendidas: € 7.749.989,87);

A...

ORDENS DE SERVIÇO N.º 012017

E 012017

Página 81/107

- j. Com base nas correções de rendimentos constantes do RIT no montante de € 330.519,03 referentes a 2014 e de € 387.499,49 respeitantes a 2015, a Requerida procedeu às liquidações adicionais de IRC objeto do presente processo.
- k. Em 8.01.2019 A Requerente pagou o valor das liquidações objeto do presente processo.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão sobre a matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, sendo de observar inexistir controvérsia entre as partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

## II Fundamentação (cont.)

### O Direito

10. O artigo 63.º do CIRC, na redação vigente à data dos factos tributários em causa, estabelecia o seguinte:<sup>1</sup>

*“1 — Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.*

*2 — O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco.*

(...)

*8 — Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 120.º, as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.*

(...)

*13 — A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações, o tipo, a natureza e o conteúdo da documentação*

---

<sup>1</sup>Redação anterior à conferida pela da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro.

---

*referida no n.º 6 e os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças.”*

Por sua vez o art. 77º, nº 3, da LGT, dispõe o seguinte:

*“Em caso de existência de operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou de operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em situação de relações especiais, e sempre que haja incumprimento de qualquer obrigação estatuída na lei para essa situação, **a fundamentação da determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais deve observar os seguintes requisitos:***

*a) Descrição das relações especiais;*

*b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo;*

*c) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Direcção-Geral dos Impostos utilizar quaisquer elementos de que disponha e **considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado** ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados susceptíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito;*

*d) Quantificação dos respectivos efeitos.”*

11. A AT declara no RIT que tem a convicção de que em operações realizadas entre entidades independentes e comparáveis às realizadas entre a Requerente e a F..., SA, seria praticada uma margem de lucro.

Alega, no entanto, que é desconhecido o valor dessa margem praticada em operações comparáveis entre entidades independentes. Por isso, aplicou uma margem de lucro de 5% sobre os custos das mercadorias, valor apurado com base em diretrizes da OCDE (soft law).

Afigura-se pertinente determinar a natureza da relação contratual existente entre a Requerente e a F..., SA, no que respeita às operações que estão em causa, uma vez a sua caracterização é essencial para ponderar o elemento “comparabilidade” com operações entre entidades independentes, **substancialmente idênticas**, de que a lei portuguesa não parece prescindir (cfr. art. 63º, nºs 1 e 2 do CIRC e 77º, nº 3, al. c) da LGT).

As “operações” em causa consistem em aquisição de bens pela Requete a terceiros, por prévia determinação da F..., SA, estando, também, previamente, definido que a Requerente as retransmitirá de imediato, para aquela empresa, pelo mesmo valor.

Substancialmente, e no âmbito do convencionado entre Requerente e a F..., é, pois, esta a interessada na aquisição dos bens, intervindo a Requerente, face aos fornecedores, formalmente, como adquirente, mas estando, por sua vez, vinculada com a F..., a retransmitir de imediato para esta, nas mesmas condições em que as adquiriu.

Note-se que, segundo o próprio RIT, é a F... que coordena a gestão de stocks e as funções de logística, é proprietária do inventário (mercadorias) pagando os respetivos custos de gestão do armazém, bem como os demais custos dos inventários, entre os custos de transporte das mercadorias que lhe são faturadas pela empresa transportadora.

Nos termos do art. 1157º do código civil “*Mandato é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a praticar um ou mais actos jurídicos por conta da outra.*”

E, no artigo 1180º do mesmo código na secção referente ao “*mandato sem representação*”, determina-se que “*O mandatário, se agir em nome próprio, adquire os direitos e assume as obrigações decorrentes dos actos que celebra, embora o mandato seja conhecido dos terceiros que participem nos actos ou sejam destinatários destes.*”

Por sua vez, nos termos do nº 1, do art. 1181º “*O mandatário é obrigado a transferir para o mandante os direitos adquiridos em execução do mandato.*”

No caso *sub judicio*, parece que estes elementos se encontram presentes, afigurando-se que o vínculo contratual entre a Requerente e a F..., configura um mandato sem representação.

Assim, sendo certo que o mandato de presume remunerado face ao art. 1158º do Código Civil a comparação a efetuar deveria ser com operações deste tipo, celebradas entre entidades independentes e não com comuns operações de venda ou fornecimentos de bens, que não são substancialmente idênticas.

Por esta razão carece, desde logo, de sustentação o discurso fundamentador dos atos tributários de IRC *sub judice*, com a conseqüente ilegalidade dos mesmos.

12. Mas outra razão origina, ainda, a falência da tese do RIT.

Neste, a AT assume que não sabe qual o preço comparável de mercado, e prescinde de tal elemento (ao arrepio do CIRC e da LGT) e aplica um critério cujo alegado fundamento jurídico se alicerça em diretriz da OCDE.

Todavia, a *soft law* não tem a virtualidade de permitir o estabelecimento de imposições fiscais não suportadas na lei interna<sup>2</sup>, pois como escreve João Espanha “*Muito menos se pode pretender que os Relatórios, Comentários à CMOCDE, ou o que quer que seja produzido pelos referidos grupos de trabalho, por muita qualidade técnica que revelem, se substituam à lei nacional, encontrando-se nessa soft law, normas de incidência (ou de determinação da matéria colectável) que substituam, aperfeiçoem ou integrem lacunas da lei nacional*” (CADERNOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, Almedina, 2013, pag. 150).

---

<sup>2</sup> Mesmo relativamente aos tratados, é consensual o entendimento de que os mesmos não têm a virtualidade de atribuir aos Estados em causa pretensões que não tenham o seu fundamento direto na lei interna pois, como explica Alberto Xavier “*A orientação unânime da doutrina é no sentido de que os tratados de dupla tributação desempenham uma função negativa, como corolário do princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na lei. (...)*

*Assim, para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a permita; é ainda necessária a existência de norma nacional que a imponha.*” (DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 2ª Ed., Almedina, 2007, pags. 121-122).

No mesmo sentido, escreve Miguel Teixeira de Abreu:

*“As orientações da OCDE têm vindo a ganhar terreno enquanto elemento interpretativo na aplicação das normas portuguesas sobre preços de transferência, sendo cada vez mais utilizadas pelas autoridades tributárias nas inspeções fiscais que realiza às empresas portuguesas.*

*Convém, no entanto, ter em conta que as Orientações da OCDE -assim como os comentários da OCDE à sua convenção modelo- não são elementos interpretativos obrigatórios mas meros auxiliares de interpretação, que devem ser aplicados com os ajustamentos devidos, sobretudo quando a norma doméstica não coincide em absoluto com a norma convencional”* (CADERNOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, Almedina, 2013, pag. 182).

Nesta medida, uma tributação baseada em diretrizes da OCDE, sem suporte em normas de determinação da matéria coletável do CIRC, não pode deixar de ser considerada ilegal.

13. Por outro lado, alega-se no RIT que:

*«O sujeito passivo para prestar estes serviços de cariz administrativo à F..., necessitou de suportar outros gastos, no entanto, é inviável à AT proceder à inventariação dos mesmos de forma exacta.*

*Por conseguinte, decidiu considerar apenas como gasto associado o valor anual das compras de mercadorias efetuadas e posteriormente refaturadas à F..., pelo mesmo valor».*

Acontece que, do supra exposto, e da própria alegação da Requerida resulta, com clareza, que o valor anual das compras de mercadorias efetuadas e imediatamente refaturadas à F..., pelo mesmo valor, não constitui custo da Requerente mas sim da F... .

Os custos da Requerente com as ordens de compra são custos de cariz administrativo, como a própria Requerida reconhece, pelo que eram estes que deveriam ter sido tomado como referência para aplicação dos métodos legalmente previstos e não o valor das compras de mercadorias, que são integralmente suportados pela F... .

Também, por esta razão, a base utilizada pela Requerida para a determinação dos “*termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*” revela-se manifestamente desajustada da realidade subjacente aos factos tributários do que decorre, também, a ilegalidade das liquidações.

14. Por último, é ainda notório que o discurso fundamentador do RIT viola, ainda, o artigo 77º, nº 3 da LGT, que (em consonância com o artigo 63º do CIRC) impõe a fundamentação da comparabilidade, ao dispor que:

**“3 – (...) a fundamentação da determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais deve observar os seguintes requisitos:**

*c) (...) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Direcção-Geral dos Impostos utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados susceptíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito;”*

O **dever de fundamentação dos elementos de comparação** não foi observado pela AT, que entendeu ser o mesmo dispensável.

Mas, como já decidiu o STA em 6.11.1996, no recurso 20188 “*Se a Administração Fiscal, ao efectuar tal correcção, omite a “descrição dos termos em que decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias”, o acto respectivo é ilegal, devendo ser anulado.*”

Na mesma linha se pode ler na decisão arbitral proferida no processo nº 109/2015-T, de 22 de Setembro de 2015, “*é sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira que recai o ónus da prova*

---

*das condições que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, como vem entendendo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo.*<sup>3</sup>

*Assim, tem de se concluir que, para além de não ter dado satisfação aos requisitos de fundamentação exigidos pelo artigo 77.º, n.º 3, da LGT, a Autoridade Tributária e Aduaneira também não actuou da forma como esta norma impõe que proceda ao aplicar ao efectuar correcções com base no regime dos preços de transferência.”.*

Assim, conclui-se que os atos tributários padecem de vício de violação de tal e, também, de fundamentação deficiente, legalmente equivalente a vício de falta de fundamentação, pelo que, não podem deixar de ser anulados.

## DIREITO À RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO PAGO COM JUROS INDEMNIZATÓRIOS

15. A Requerente pede o reembolso do imposto (IRC) indevidamente pago, no montante de € €377.951,46, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, sobre aquele montante, desde 8 de janeiro de 2019, até integral pagamento.

A Requerente pagou as quantias liquidadas, como se refere na alínea k) da matéria de facto fixada.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.

---

<sup>3</sup> Também neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14-3-2001, processo n.º 025744; de 26-9-2001, processo n.º 025533; de 12-3-2003, processo n.º 01508/02, referidos nesta decisão arbitral.

---

29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do ato é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa praticou sem suporte legal.

Está-se, deste modo, perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagou indevidamente.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante concreto a restituir à Requerente e calcular os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento (8-1-2019), até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

## **16. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **377.951,46**

## 17. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **6.426,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida Autoridade Tributária e Aduaneira.

## III. - Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedentes os pedidos de declaração da ilegalidade dos sobreditos atos de liquidação de IRC, incluindo os de liquidação de juros, respeitantes aos exercícios de 2014 e 2015;
- anular as referidas liquidações;
- julgar procedente o pedido de restituição da quantia global paga correspondente às referidas liquidações (€ 377.951,46) e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituí-la;
- julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e, em consequência, condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, calculados sobre a quantia a restituir, desde a data do pagamento (8-1-2019), até à do processamento da nota de crédito em que devem ser incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT), às taxas legais que vigorarem até ao pagamento, nos termos do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem);
- condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do presente processo e
- julgar extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide, no que respeita aos atos de liquidação de IVA e juros compensatórios associados, atos estes também objeto do pedido de pronúncia arbitral, considerando que, conforme exposto supra, tais atos foram revogados pela Autoridade Tributária e Aduaneira na pendência deste processo.

- Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 15 de outubro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão  
(Presidente)

Marcolino Pisão Pedreiro  
(Árbitro Adjunto)

Alberto Soares  
(Árbitro Adjunto)